

2017年10月2日

国際会計基準審議会 御中

ディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」に対するコメント

1. 当委員会は、2017年3月に公表された国際会計基準審議会（IASB）のディスカッション・ペーパー「開示に関する取組み－開示原則」（以下「本DP」という。）に対して我々のコメントを提供する機会を歓迎する。
2. 本DPの個別の質問に対する我々のコメントについては、本レターの別紙に記載しているが、我々は、全体にわたるコメントとして、次の点について強調したい。

（プロジェクトの全体像）

3. IASBは、開示に関する取組みプロジェクトの全体の作業工程を示し、最終的な成果に対する予見可能性を持たせるべきである。例えば、本DPの第5章については、IASBの基本財務諸表プロジェクトにおいて、類似する論点の審議が同時並行で進んでいるが、本DPのコメント募集期間中にIASBの方針が変わっていくため、我々の見解を形成することが困難であったことをここで付記したい。我々は、業績指標に関する我々のコメントが、基本財務諸表プロジェクトのインプットとして、確実に活用されることを期待する。

（規範性のある会計基準に含めるかどうか）

4. 本DPでは、「（本DPで提案された概念は）一般開示基準又は強制力のないガイダンスのどちらかにおいて提供されるべき」といった予備的見解が、複数記載されている。しかし、会計基準は、それ自身が遵守すべき法令等の一部となり、監査の判断基準となることが多い。このため、本DPにおいて提案されている概念が、規範性のある会計基準（一般開示基準を含む。）に含まれるかどうかは、関係者にとって極めて重要であると考えている。

5. 我々は、IASB は規範性のある会計基準の開発に注力すべきであると考えている。この観点から、次の点が導かれる。

(1) IASB は、財務諸表（注記を含む。）の境界を明確にしたうえで、財務諸表に含まれる情報に焦点を当てるべきであり、財務諸表の外で提供される情報に注力すべきではない。なお、このことは、財務諸表の外で提供される情報が有用でないことを意味するものではない。

(2) 会計基準が遵守すべき法令等の一部となる場合が多く、また当該会計基準の遵守が特定の企業に対して要求されることを考慮すると、満たしていることが望ましいとされるものの、実際に満たしているかどうかの判断が難しいような原則は、会計基準に含めるべきではない。

（IASB の役割と企業の役割）

6. 我々は、コミュニケーションの改善のためには、IASB が果たすべき役割と企業が果たすべき役割がそれぞれ別にあると考えている。本 DP の議論は、「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念フレームワーク」という。）に含めて IASB による基準開発に役立てられるべきもの（IASB の意思決定プロセス）と、会計基準に含めて企業が財務諸表における開示内容を判断する際に従うべきもの（企業の意思決定プロセス）に区別すべきである。

（想定する利用者）

7. 本プロジェクトにおいて開示に関する議論を行ううえで、概念フレームワークと整合するように、IASB は、事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析する利用者を想定すべきである。さらに、一般目的財務報告の目的と整合するように、IASB は、主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報セットを提供することを目指すべきである。

（営業利益の表示）

8. IASB は、財務業績計算書に新たな業績指標を設けることを検討しているが、まずは当該業績指標を表示する目的を明確にすべきである。我々は、IASB が、将来キャッシュ・フローの見通しの評価のための有用な出発点として、「営業活動から生じた持続可能な利益」を示す業績指標の表示を優先的に検討すべきであると考えている。

9. 我々は、この「営業活動から生じた持続可能な利益」の考え方と整合的な、通例でない項目又は発生の頻度が低い項目のような損益を除外した営業利益の有用性について、強い支持があることを認識している。特に、利用者からは、財務諸表分析の出発点として、この業績指標について強いニーズが寄せられていることを認識している。このため、IASB は、財務業績計算書に表示することを優先的に検討すべき業績指標として、営業利益を定義することを引き続き検討すべきである。
10. 我々は、IASB が営業利益の表示を要求しないことを暫定的に決定した理由の 1 つとして、営業利益がすべての企業にとって有用ではない可能性があることを挙げていると認識している。しかしながら、我々は、原則として営業利益の表示を要求するものの、営業利益を表示しない方が目的適合性が高いとする理由を説明できる場合に、これを表示しないという選択肢を認めることにより、IFRS 基準において営業利益の表示を要求することは可能であると考えている（例えば、金融機関や投資企業のような企業の場合である。）。

11. 我々のコメントが、IASB の審議に貢献することを期待している。ご質問があれば、ご連絡いただきたい。

小野 行雄

企業会計基準委員会 委員長

第1章：「開示の問題点」の概要と本プロジェクトの目的

質問1

- 1.5 項から 1.8 項は、開示の問題点を記述し、その原因の説明を示している。
- (a) 開示の問題点及びその原因の記述に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。開示の問題点の原因となっている他の要因があると考えるか。
- (b) 一般開示基準（すなわち、IAS 第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS 第1号」という。）の修正又は新しい一般開示基準）における開示原則の開発が開示の問題点への対処となるという点に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。

（開示の問題点とその原因）

12. 本 DP の中で示されている開示の問題点の記述自体については、日本において異論は聞かれていない。
13. 一方、開示の問題点の原因については、開示の問題点が特定の企業でみられるものではなく、普遍的に生じていることを踏まえると、IFRS 基準に問題があると考えべきである。
14. 本 DP では、関係者が財務諸表を法令遵守のための文書と考えていることが開示の問題点の原因とされている。しかしながら、会計基準は遵守すべき法令等の一部となることが多く、その結果として財務諸表が実際に法令遵守のための文書となることを度外視してはならない。IASB は、財務諸表が法令遵守のための文書となることが多いことを踏まえて、コミュニケーションの改善を検討すべきである。
15. IFRS 基準適用の実務を改善するにあたり、我々は IASB が果たすべき役割と企業が果たすべき役割があると考えており、本レターの第6項に記載したように、コミュニケーションの改善を議論するうえで、これらの役割を明確にすべきであると考えている。企業がすべきことについては、会計基準に含めることで開示の問題点への対処となる可能性があるが、IASB がすべきことを会計基準に含めても、開示の問題点への対処となるとは思われない。
16. また、個々の基準における明確な開示目的が欠如しているために、開示に関する要求事項の意図が不明確となっているという意見（本 DP の 1.8 項(a)参照）は、我が国でも聞かれている。開示目的は、個々の基準において具体的に定められるべきで

あり、開示に関する要求事項を定める理由と、開示される情報の想定される用途を含めるべきである（本レターの第 69 項(3)、第 77 項及び第 86 項参照）。

（規範性のある会計基準に含めるかどうか）

17. 本 DP では、「（本 DP で提案された概念は）一般開示基準又は強制力のないガイダンスのどちらかにおいて提供すべき」旨の予備的見解が、複数記載されている（例えば、第 2 章の効果的なコミュニケーションの原則など）。しかし、多くの法域では、会計基準が遵守すべき法令等の一部となり（企業が遵守すべき法令等には、取引所規則も含まれるものと考えられる。）、また財務諸表の監査が要求される場合には、会計基準が監査の判断基準となることが多い。このため、本 DP において提案されている概念が、規範性のある会計基準（一般開示基準を含む。）に含まれるかどうかは、関係者にとって極めて重要であると考えている。
18. 我々は、IASB は規範性のある会計基準の開発に注力すべきであると考えている。この観点から、次の点が導かれる。
 - (1) IASB は、財務諸表（注記を含む。）の境界を明確にしたうえで、財務諸表に含まれる情報に焦点を当てるべきであり、財務諸表の外で提供される情報に注力すべきではない。なお、このことは、財務諸表の外で提供される情報が有用でないことを意味するものではない。我々は、財務諸表の外で提供される情報（特に、企業が利用者の意思決定に有用であると判断して任意に開示する情報）が次第に増加してきており、利用者は、財務諸表に含まれる情報と、財務諸表の外で提供される情報を総合的に検討して意思決定を行っているものと認識している。
 - (2) 会計基準が遵守すべき法令等の一部となる場合が多く、当該会計基準の遵守が特定の企業に対して要求されることを考慮すると、本 DP の第 2 章における効果的なコミュニケーションの原則のように、当該原則を満たしていることが望ましいとされるものの、その原則を実際に満たしているかどうかの判断が難しいような原則を会計基準に含めた場合には、会計基準を遵守しているかどうかの判断が、企業だけでなく、監査人によっても難しくなる（本レターの第 25(2) 参照）。
 - (3) IASB のリソースは限られているため、IASB は、実務記述書や教育文書のような強制力のないガイダンスではなく、原則として、規範性のある会計基準の開発に注力すべきである。なお、IASB が公表する強制力のないガイダンスは、たとえ強制力はないと明記されていたとしても、IASB 以外の者が公表する強制力のないガイダンスよりも規範性があるように解釈される可能性がある。

質問 2

第 2 章から第 7 章は、IASB が識別した具体的な開示の論点を検討し、これらの論点への対処方法に関しての IASB の予備的見解を示している。

IASB が本ディスカッション・ペーパーで識別していない他の開示の論点で、この開示原則プロジェクトの一部として扱うべきであるとする論点はあるか。それは何か、また、それを扱うべきだと考える理由は何か。

(IASB の役割と企業の役割)

19. 本レターの第 6 項に記載のとおり、我々は、コミュニケーションを改善するにあたり、IASB が果たすべき役割と企業が果たすべき役割がそれぞれ別にあると考えている。本 DP の議論は、両者の役割が混在しているように思われるため、概念フレームワークに含めて IASB による基準開発に役立てられるべきもの（IASB の意思決定プロセス）と、会計基準に含めて企業が財務諸表における開示内容を判断する際に従うべきもの（企業の意思決定プロセス）に区別すべきである。
20. 例えば、本 DP の次の議論は、IASB の基準開発の際に考慮すべきような概念的な論点も含んでおり、会計基準に含めて企業に強制することは適切ではないと考えている。
 - (1) 第 2 章の効果的なコミュニケーションの原則の一部は、過去に概念フレームワークに含めるかどうかを議論されたものであり、実際に 2015 年 3 月に公表された IASB の公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「概念 ED」という。）にも記載されている。
 - (2) 第 3 章の基本財務諸表の役割とその含意、並びに注記の役割とその内容は、基準開発の前提となる事項であり、IASB による基準開発の際に考慮すべきものが含まれていると考えられる。
 - (3) 第 7 章の統一的な開示目的は、個々の基準の開示目的及び開示に関する要求事項を開発し体系化するための基礎又はフレームワークを提供するものであり、IASB が首尾一貫した概念に基づく基準開発を行うにあたり役立つものであると考えられる。

(想定する利用者)

21. IASB の概念フレームワークの OB5 項 (概念 ED の 1.5 項) において、主要な利用者は、現在の及び潜在的な投資者、融資者及び他の債権者であるとされている。
22. 本 DP では、6.13 項において「主要な利用者が IFRS の専門家であることは期待されていない」や「IFRS の要求事項に習熟していない利用者」といった記述が見られる。しかしながら、我々は、IASB は、概念フレームワークと整合するように、「事業及び経済活動についての合理的な知識を有し、情報を入念に検討し分析する利用者」(概念フレームワークの QC32 項又は概念 ED の 2.35 項) を想定すべきであると考えており、これは IFRS 基準に習熟している利用者のことであると理解している。利用者に関する我々の見解に IASB が同意するかどうかにかかわらず、我々は IASB が想定する利用者を明確にすべきと考える。
23. また、実際の利用者の IFRS 基準に関する知識は一樣ではなく、利用者の分析手法も様々であるため、必要とする情報も利用者によって異なると考えられる。この点、IASB は、「主要な利用者の最大多数のニーズを満たす情報セットを提供することを目指す」とする概念フレームワークの OB8 項 (概念 ED の 1.8 項) を踏まえ検討すべきである。

第 2 章：効果的なコミュニケーションの原則

質問 3

IASB の予備的見解は、2.6 項に記述したような、財務諸表を作成する際に企業が適用すべき一組の効果的なコミュニケーションの原則を開発すべきであるということである。IASB は、効果的なコミュニケーションの原則を一般開示基準において定めるべきか、強制力のないガイダンスにおいて記述すべきかについて、見解に至っていない。

また、IASB の予備的見解は、財務諸表における様式の使用に関する強制力のないガイダンスを 2.20 項から 2.22 項に示したガイダンスを基礎として開発すべきであるということである。

- (a) 企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則を IASB が開発すべきであるということに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。
- (b) 2.6 項に列挙した原則に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。反対の場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。
- (c) 企業が財務諸表を作成する際に適用すべき効果的なコミュニケーションの原則は、一般開示基準において定めるべきだと考えるか、強制力のないガイダンスに記述すべきだと考えるか。
- (d) 財務諸表における様式の使用に関する強制力のないガイダンスを開発すべきだと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

質問 3(c) 及び／又は (d) で強制力のないガイダンスの公表を支持する場合には、提案する強制力のないガイダンスの形式 (2.13 項(a)から (c) 参照) を明示し、理由を示されたい。

24. 我々は、企業と利用者との間のコミュニケーションを効果的にすることを目的とした IASB の取組みを支持する。また、本 DP の中で示されている効果的なコミュニケーションの原則や様式に関するガイダンスは、いずれも極めて重要であると考えられ、日本においても、当該原則及びガイダンスの内容自体に対する異論は聞かれていない。

25. 一方で、本レターの第 20 項(1)に記載のとおり、我々は、次の理由から当該原則及びガイダンスを会計基準に含めるべきではないと考えている。

- (1) 当該原則及びガイダンスは、抽象的かつ常識的な内容であり、当該原則及びガ

イダンスを会計基準に含めて企業に遵守することを要求したとしても、関係者の行動が全く変化しない可能性もある。なお、法域によっては、当該原則及びガイダンスによって関係者の行動が変化する可能性もあるが、我々は、当該原則及びガイダンスを会計基準に含める必要はないと考えている。

(2) 本レターの第 18 項(2)に記載のとおり、会計基準は遵守すべき法令等の一部となることが多く、当該会計基準の遵守が特定の企業に対して要求されている。当該原則及びガイダンスを会計基準に含めた場合には、当該原則及びガイダンスを実際に満たしているかどうかの判断が、企業だけでなく監査人にとっても困難であると考えられる。

26. また、本 DP の 2.20 項から 2.22 項に示された様式に関するガイダンスは、IASB の公表する文書としては過度に具体的であると考えている。様式に関するガイダンスは、各様式の説明と利点及び欠点を提供すれば十分であり、各様式が使用される可能性のある場合の事例は不要である。

27. なお、概念 ED の 7.18 項などでは、「効率的かつ効果的なコミュニケーション」という表現が使われているため、表現を統一することを推奨する。

第3章：基本財務諸表及び注記の役割

質問4

IASB の予備的見解としては、一般開示基準は次のようにすべきであるということである。

- 「基本財務諸表」は、財政状態計算書、財務業績計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書である旨を明示する。
- 3.22 項から 3.24 項に示した基本財務諸表の役割及び当該役割の含意を記述する。
- 3.28 項に示した注記の役割を記述するとともに、3.26 項及び 3.27 項で言及したような追加的な説明情報及び補足的情報の例を示す。
- 3.7 項で述べたように、「概念フレームワーク」公開草案の 7.3 項から 7.7 項で提案した注記の内容に関するガイダンスを含める。

さらに、IASB の予備的見解は次のとおりである。

- 「表示する」を基本財務諸表における表示を意味するものとして、また、「開示する」を注記における開示を意味するものとして定めるべきではない。
- 今後、IFRS 基準の文案を作成する際に、財務諸表のどこで情報を提供するのかを記述するにあたり、「表示する」及び「開示する」という用語を使用する場合には、「基本財務諸表において」又は「注記において」として、意図した記載場所も明示すべきである。

IASB の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、その代わりにどのようなことを提案するか、また、その理由は何か。

(基本財務諸表の範囲)

28. 日本の関係者からは、基本財務諸表を構成する計算書の範囲を変更しないという IASB の予備的見解に対して、異論は聞かれていない。
29. しかしながら、IASB は、本 DP の 3.19 項に記載されているような一般的な実務及び理解のみによって基本財務諸表を構成する計算書の範囲を決めるのではなく、基本財務諸表を構成する各計算書が相互に関連していることを前提に、それらの総体が表そうとするものを明らかにしたうえで計算書の範囲を決定すべきである。

(基本財務諸表の役割とその含意、並びに注記の役割とその内容)

30. 本レターの第 19 項に記載のとおり、我々は、IASB の基準開発に役立てられるものは、概念フレームワークに含めるべきと考えており、会計基準に含めて企業が財務諸表における開示内容を判断する際に従うべきものとは区別すべきと考えている。
31. 本レターの第 20 項(2)に記載のとおり、本 DP に記載された基本財務諸表の役割とその含意、並びに注記の役割とその内容は、IASB の基準開発に役立てられるものと考えられる。これらの内容を会計基準に含めて企業に従うことを要求したとしても、(会計基準において記載場所が特定されない限り) 企業は情報を基本財務諸表及び注記のどちらに記載するかについての判断を行使することはできないと考えられることから、会計基準に含めるべきではなく、概念フレームワークに含めるべきである。

(基本財務諸表と注記における情報の目的適合性)

32. 本 DP の 3.20 項において、IASB は、利用者が注記よりも基本財務諸表に多くの注意を払うとし、この見解に基づき、本 DP の 3.24 項(a)では、基本財務諸表の役割の含意として、基本財務諸表に含まれる情報の方が、注記に含まれる情報よりも目立つとしている。
33. 我々は、このような記述は、基本財務諸表の方が注記よりも目的適合性が高いと解釈される可能性があることを懸念している。我々は、速報性の観点から基本財務諸表だけが注記に先行して提供されたり、時には基本財務諸表だけが提供されたりする可能性があることは認識しているが、財務諸表は、本来、基本財務諸表と注記の両方を一体として表示することで意味のある情報を伝達するものであると考えている。
34. その文脈において、基本財務諸表は、認識及び測定された項目を合計に含めた要約情報を提供し、注記は、基本財務諸表に認識された項目に関する追加的な情報と基本財務諸表に認識されていない項目に関する補足的な情報を提供するという点で、それぞれ異なる役割を有している。また、基本財務諸表の方が注記よりも目的適合性が高いということ(又は、その逆)はない。IASB は、基準開発にあたり基本財務諸表と注記を一体のものとして考慮すべきである。

第4章：情報の記載場所

質問5

IASB の予備的見解は、一般開示基準には、IFRS 基準に準拠するために必要な情報が 4.9 項(a)から(c)の要求事項を満たす場合、企業は当該情報を財務諸表の外で提供することができるという原則を含めるべきであるということである。

- (a) IASB の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。
- (b) 企業が IFRS 基準に準拠するために必要な情報を財務諸表の外で提供することができるようにすべき（又は、すべきでない）とコメント提出者が考える具体的なシナリオの例を、IFRS 基準に現在含まれているもの（4.3 項から 4.4 項参照）以外で示すことが可能か。その理由は何か。それらのシナリオは 4.9 項(a)から(c)の要件を満たすか。

35. 我々は、IFRS 基準に準拠するために必要な情報（以下「IFRS 情報」という。）を財務諸表の外で提供するうえで満たすべき原則を一般開示基準に含めることには同意するが、本 DP の 4.9 項で提案されている要求事項については、次のような見解を有している。

長期間にわたり確実に IFRS 情報を入手可能とすること

- 36. 我々は、財務諸表にすべての IFRS 情報が含まれていない場合、財務諸表が利用可能な期間にわたって、財務諸表の外で提供された IFRS 情報を利用可能にすることを確実にできるかどうか重要であると考えており、この目的において、IFRS 情報は、財務諸表が含まれる、同一の文書の中で提供されるべきであると考えている。
- 37. 一部の IFRS 情報が財務諸表の外で提供された場合に、財務諸表の公表時点、かつ、その後も財務諸表が利用可能な期間にわたって、利用者がすべての IFRS 情報を入手可能とするためには、財務諸表の外で提供された IFRS 情報が相互参照によって財務諸表に組み込まれるとともに、財務諸表と同じ条件で同時に利用者に利用可能であることが必要である。
- 38. 具体的には、財務諸表の外で提供された IFRS 情報が財務諸表と同じ期間にわたって容易に利用可能であり、情報が改ざんされたり失われたりされず、情報が変更される場合には修正履歴を容易に入手できることが必要になると考えられる。そのた

めには、財務諸表が含まれる、同一の文書の中で IFRS 情報を提供するものが最も確実であり、利用者にとっても理解しやすいと考えている。

相互参照が認められる程度

39. 相互参照を過度又は不適切に使用した場合、本 DP の 4.8 項に記載されているように、財務諸表が断片的となり理解が困難となる可能性がある。しかし、本レターの第 36 項に示した我々の見解のように、財務諸表が含まれる、同一の文書の中で IFRS 情報が提供されている限りにおいては、上述の懸念は限定的であると考えられる。それゆえ、相互参照は、有用な情報を不明瞭にしたり、重要な情報が財務諸表の外に記載されるなどして財務諸表の理解可能性を低下させたりすることがない程度に認められるべきである。
40. 仮に IASB が、我々の見解よりも広い範囲で相互参照を認めるのであれば、利用者が IFRS 情報を探すために必要となる負担の増加や、本レターの第 43 項で後述する監査との関係も踏まえて、相互参照ができる範囲を検討し、具体的に明示すべきである。
41. なお、相互参照の使用は、情報の重複を回避し財務諸表の分量を削減するという点においては効果があるものと考えられるが、企業の提供する情報量そのものが減少するものではなく、過重な開示 (disclosure overload) の問題に本質的に対処するものではないと認識している。

「年次報告書」という用語

42. 日本では、法定書類とは別に、統合報告書と実質的に類似した書類として「アニュアル・レポート」という名称の文書を任意に開示している企業が多く存在しているため、相互参照可能な範囲の記述に「年次報告書 (annual report)」という用語を使用すると、法定書類に含まれる財務諸表から任意開示書類に相互参照ができると誤解される可能性がある。このため、IASB は「年次報告書」という用語を使用すべきではなく、原則主義的な表現により相互参照ができる範囲を記述することを検討すべきである。なお、このことは、アニュアル・レポートが有用でないことを意味するものではない。

監査との関係

43. IFRS 基準に基づき作成された財務諸表がすべて監査を受けるというわけではないが、仮に財務諸表が監査対象である場合、財務諸表の外で提供される IFRS 情報に

についても監査の対象となるものと考えられる。このため、相互参照が可能な範囲を検討するにあたっては、IASBは、国際監査・保証基準審議会（IAASB）等の監査基準設定主体とも連携し、監査の実行可能性を考慮して具体的な範囲を検討する必要があると考える。この点、本レターの第36項に記載した我々の見解のとおり、財務諸表が含まれる、同一の文書の中でIFRS情報を提供する限り、監査の実行可能性に関する懸念は軽減されるものと考えている。

44. また、本DPの4.9項(b)で提案された要求事項について、「年次報告書」全体の理解可能性が高まったかどうか、かつ、財務諸表が依然として理解可能で情報が忠実に表現されているかどうかについては、監査の実行可能性の観点から問題になると考えられる。IASBは、この要求事項を会計基準に含めることができるかどうかについても、監査基準設定主体と連携して検討する必要がある。

質問6

IASBの予備的見解は、一般開示基準は次のようにすべきであるということである。

- IFRS基準に準拠するために必要な情報と区別するために、企業が「非IFRS情報」又は同様の名称で識別した情報を財務諸表に含めることを禁止すべきではない。しかし、
- 4.38項(a)から(c)に記述したように、企業がそのような情報をどのように提供するのにかに関する要求事項を記載すべきである。

IASBの予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

45. 質問7とあわせて回答する。

質問7

IASBは、特定の情報（例えば、IFRS基準と不整合な情報）を4.38項(a)から(c)に記述したように識別することを要求すべきかどうかや、財務諸表に含めることを禁止すべきかどうかを議論しなかった。

IASBが特定の種類の追加的な情報の財務諸表に含めることを禁止すべきだと考えるか。その場合、それはどのような追加的な情報か、また、理由は何か。

(原則として財務諸表に含まれない情報)

46. 現行の IAS 第 1 号では、特定の情報が将来キャッシュ・フローの見通しの評価に有用かどうかという規準で財務諸表に含まれるべき情報か否かが判断されることとなるため、利用者にとって有用であると企業が判断すれば、当該情報は IFRS 情報となる可能性がある。このため、IASB は、本 DP の中で試みているように財務諸表の中で提供すべき情報（又は、財務諸表の中で提供すべきでない情報）を明確に決めることはできないのではないかと考えている。
47. 一方、我々は、「原則として財務諸表に含まれない情報」があると認識しており、そのような情報を財務諸表に含めることを禁止すべきとは考えていないが、当該情報を財務諸表に含める場合には、「原則として財務諸表に含まれない情報」であることを明らかにするため、本 DP の 4.38 項のような制約を課すべきであると考えている。「原則として財務諸表に含まれない情報」については、例えば、次のような情報が考えられる。

(1) 非財務情報 (non-financial information)

財務諸表は、財務情報を報告するための報告書であり、非財務情報（ここでは、国際監査基準 200「独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施」の「過去財務情報」の定義を参考に、財務情報を「経済的な事象、状態又は状況を財務的に表現した、主として企業の会計システムから得られる情報」と捉え、非財務情報は「財務情報以外の情報」としている。）は、「原則として財務諸表に含まれない情報」であると考えられる。ただし、財務諸表の構成要素の認識及び測定の入力に使用した非財務情報を、注記として提供することは認められると考えられる。

(2) 将来予測的情報

我々は、財務諸表は期末日現在及び期末日までの財務情報（現在情報）を報告するための報告書であると考えている。このため、現在情報を報告することを目的として、期末日現在及び期末日までに存在又は発生した財務諸表の構成要素の認識及び測定の入力に使用した将来予測的情報（例えば、繰延税金資産の回収可能性や固定資産の使用価値を見積る際に使用した将来利益情報、並びに金融資産の予想信用損失の算定を行う際に使用した将来予測的な情報など）を注記として提供することは認められると考えられるが、財務諸表の構成要素の認識及び測定の入力に使用していない将来予測的情報（例えば、

リスクに関連する対応計画や経営戦略など)は、「原則として財務諸表に含まれない情報」であると考えられる。

(3) IFRS 基準に準拠しない財務情報

IFRS 基準に準拠しない財務情報は、IFRS 基準に準拠するために必要な情報(すなわち、IFRS 情報)以外の財務情報であり、例えば、次のようなものがあると考えられる。

- ① IFRS 基準で認められていない代替的な測定基礎により測定されたもの
 - 例えば、前年同期の為替レートを用いて換算された当期の収益及び利益の金額の記載
- ② IFRS 基準において複数の会計方針が認められている場合に、企業が選択しなかった会計方針に基づき会計処理されたもの
 - 例えば、IAS 第 2 号「棚卸資産」に基づき先入先出法 (FIFO) により測定している棚卸資産を加重平均法により測定した場合の金額の記載
- ③ IFRS 基準で認められない表示方法により表示されたもの
 - 例えば、収益の純額表示が IFRS 基準において求められている場合に、総額表示にしたときの金額の記載

48. 我々は、「原則として財務諸表に含まれない情報」が有用でないとは考えていない。当該情報は次第に増加してきているものと認識しており、企業と利用者との間のコミュニケーションの改善は、当該情報を考慮に入れない限り達成し得ないものと考えている。同時に、「原則として財務諸表に含まれない情報」を明確に区別せずに財務諸表の中を含めたり、当該情報を過度に提供したりすると、利用者は、投資に関する意思決定を誤ってしまう可能性がある。このため、財務諸表の境界を明確にすることが重要であると考えている。

49. 我々は、「原則として財務諸表に含まれない情報」を財務諸表の中で提供する場合に、本 DP の 4.38 項のような制約を課すことにより、過度又は不適切に当該情報が財務諸表の中で提供されることを防止する必要があると考えている。我々は、このような制約は、財務諸表と「原則として財務諸表に含まれない情報」を区別するために効果的であると考えており、「IFRS を用いて作成する情報と、利用者にとって有益かもしれないが要求事項の対象とはならない他の情報とを、利用者が区別でき

るようにすることが重要である」という IAS 第 1 号第 50 項の定めを遵守するうえで役に立つと考えている。なお、当該制約は、財務諸表の中で提供される情報を制限しようとしているに過ぎず、財務諸表の外で「原則として財務諸表に含まれない情報」を任意で提供しようとする企業を制限することを意図していない。

監査との関係

50. 「原則として財務諸表に含まれない情報」がどのような情報であるのかを検討するうえでは、監査の実行可能性や、未監査の情報を財務諸表に含めた場合に監査を受けたと誤解される可能性も考慮すべきである。このため、IASB は、この点についても監査基準設定主体と連携して検討する必要がある。

第 5 章：財務諸表における業績指標の使用

質問 8

IASB の予備的見解は、IASB は次のようにすべきであるということである。

- 財務業績計算書における下記の小計は、そうした小計が IAS 第 1 号の第 85 項から第 85B 項に従って表示されている場合には、IFRS 基準に準拠している旨を明確化する。
 - EBITDA の小計の表示（企業が「費用性質」法を使用している場合）
 - EBIT の小計の表示（「費用性質」法と「費用機能」法の両方において）
 - 財務業績計算書における通例でない項目又は発生頻度が低い項目の表示についての定義及び要求事項を、5.26 項から 5.28 項で記述したように開発する。
- (a) IASB の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、どのような代替的な対応を提案するか、また、その理由は何か。
- (b) IASB は通例でない項目及び発生頻度が低い項目を記述するために使用される他の用語（例えば、5.27 項で検討した用語）の使用を禁止すべきか。
- (c) 財務業績計算書における通例でない項目又は発生頻度が低い項目の表示に関する要求事項を開発する際に、5.28 項に述べた論点のほかに IASB が検討すべき論点又は要求事項はあるか。

質問 8 に対するフィードバックは、IASB の基本財務諸表プロジェクトの一環として考慮される予定である。

51. 業績指標を新たに定める場合には、最初にその目的を明確にすべきであり、この観点から、我々は、IASB が、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つ「営業

利益から生じた持続可能な利益」を示す業績指標を優先的に検討すべきであると考えている。我々は、それを達成することができるのは、通例でない項目又は発生の頻度が低い項目を除外した営業利益であり、当該業績指標は、大部分の企業において目的適合性があると考えている。我々は、原則として営業利益の表示を要求するものの、営業利益を表示しない方が目的適合性が高いとする理由を説明できる場合に、これを表示しないという選択肢を認めることにより、IFRS 基準において営業利益の表示を企業に要求することは可能であると考えている。この方法により、IASB は、営業利益の定義を引き続き検討すべきである。

52. 前項のコメントについて、本レターの第 53 項から第 65 項において詳述する。

(比較可能性のある業績指標)

53. 我々は、比較可能性のある業績指標を定めるためには、まずは当該業績指標を表示する目的を明確にすべきと考えている。(目的適合性がある情報を提供するのかどうかという点に基づいた) 個々の行項目を当該業績指標に含めるべきかどうかの検討は、当該業績指標の目的に照らして行うべきである。IASB は、当該業績指標がなぜ実務において広く使用されているのかという点に関する分析をすることなしに、多くの関係者が使用しているからという理由のみで新しい業績指標を導入すべきではない。

54. また、すべての企業に対し、財務業績計算書において特定の行項目を一律に同じ場所で表示することを要求することは、本当は異なるものを同じものであるかのように示す結果(すなわち、画一性)となる可能性があると考えており、これは、概念フレームワークの QC23 項(概念 ED の 2.26 項)において否定されているものである。我々は、会計基準がすべての企業に特定の業績指標を表示することを要求した場合に、当該業績指標により達成しようとする目的が企業の実態に合わず、結果として目的適合性のない情報を表示することになったり、画一性の弊害をもたらす結果となったりするのではないかと懸念している。

55. 本 DP で提案されている EBIT や EBITDA は、大部分の企業にとって有用な業績指標であるかもしれないが、金融機関(金融サービスを提供するその他の企業を含む。)や投資企業(重要な投資活動を実施するその他の企業を含む。)などの一部の企業にとっては、必ずしも有用な業績指標ではないと考えている。このため、これらの業績指標の表示をすべての企業に一律に要求した場合、(比較可能性ではなく)画一性となる可能性があることを懸念する。

56. 仮に IASB が何らかの比較可能性のある業績指標を導入しようとするのであれば、前項に記載した懸念に対処するため、原則として当該業績指標の表示を要求するものの、当該業績指標を表示しない方が目的適合性が高いとする理由を説明できる場合に、これを表示しないという選択肢を認めることを検討するのが良いのではないかと考えている。これにより、当該業績指標の表示が適切でない企業や業種があったとしても、大部分の企業にとって当該業績指標に目的適合性があるのであれば、当該業績指標を導入することができるものとする。

(財務業績計算書における通例でない項目又は発生の頻度が低い項目)

57. 我々は、通例でない項目又は発生の頻度が低い項目を別個に表示することにより、利用者が「持続可能な利益」を算定できるようにしようとする IASB の試みは理解できると考えている。「持続可能な利益」は、恒久的に継続する利益を予想するうえで有用であると考えられ、将来キャッシュ・フローの見通しの評価に役立つものと考えられる。

58. 通例でない項目又は発生の頻度が低い項目の表示に関して、我々は、例えば次の点についてさらなる検討が必要と考えている。

- (1) 一過性の項目（例えば、オリンピック特需や消費増税前の駆け込み需要に基づく収益など）をどのように考えるか。
- (2) 「通例でない」又は「発生の頻度が低い」の閾値をどのように考えるか。
- (3) IAS 第 1 号第 87 項で禁止されている異常項目と、通例でない項目又は発生の頻度が低い項目との関係をどのように考えるか。
- (4) 企業が IFRS 第 5 号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に基づき非継続事業からの純損益を表示する場合に、通例でない項目又は発生の頻度が低い項目をどのように表示するのか。
- (5) 過去にその他の包括利益に認識した項目が、その後、純損益に振り替えられた場合、通例でない項目又は発生の頻度が低い項目として表示されることがあり得るのか。

(営業利益の表示)

59. IASB は、財務業績計算書に新たな業績指標を設けることを検討しているが、新たな業績指標を定めるにあたり、まずは当該業績指標を表示する目的を明確にすべきである。我々は、将来キャッシュ・フローの見通しの評価のための有用な出発点として、「営業活動から生じた持続可能な利益」を示す業績指標の表示を優先的に検討すべきであると考えている。ここで、「営業活動から生じた持続可能な利益」は、投資収益/費用、財務収益/費用、税金費用及び通例でない項目又は発生頻度が低い項目を控除する前の利益（これらの項目よりも上に表示される利益）を想定している。
60. 我々は、「営業活動から生じた持続可能な利益」を示す営業利益は、「資本構成及び法人所得税の状況に依存しない業績指標」を示す EBIT や「資金創出能力に係る指標」を示す EBITDA（いずれも 2017 年 3 月の IASB ボード会議におけるアジェンダ・ペーパー21A の第 5 項及び第 9 項(b)参照）よりも、将来キャッシュ・フローの見通しを評価するうえで、大部分の企業にとって、より目的適合性のある業績指標であると考えている。営業利益の表示をすべての企業に一律に求めることにより、画一性の弊害が生じる可能性がある点は、EBIT や EBITDA と同様であるが、その問題には、本レターの第 56 項に記載した方法で対処することができるものと考えている。
61. IASB は、過去にも定義を試みては成功しなかったという理由から、営業利益の表示を要求することはしないとしている。しかし、我々は、「営業活動から生じた持続可能な利益」の考え方と整合的な、通例でない項目又は発生頻度が低い項目のような損益を除外した営業利益の有用性について、強い支持があることを認識している。特に、利用者からは、最も重要な分析の 1 つである営業利益率分析を行うことができるなどとして、財務諸表分析の出発点として強いニーズが寄せられている。なお、EBIT などの業績指標も、この営業利益を出発点にして算出されているとする利用者もいる。
62. 「営業活動から生じた持続可能な利益」を表すことを目指す営業利益の表示が有用であるという考え方は、企業及び利用者を含む、我が国の関係者の間で幅広く共有されている。我が国の会計基準には、通例でない項目又は発生頻度が低い項目に相当する概念として特別損益という区分があり、一般的には、臨時かつ巨額な損益が含まれるものとされている。投資収益/費用、財務収益/費用、税金費用及び特別損益を控除する前の利益（これらの項目よりも上に表示される利益）として定義さ

れる営業利益は、「営業活動から生じた持続可能な利益」を表示することを目指しているものと理解されている。

63. なお、我が国では、金融機関や建設業のような特定の業種については、業種特有の開示規制が存在している。このような業種特有の開示規制の下では、営業利益にどのような項目が含まれるかは、一般的な要求事項とは異なっており、場合によっては、営業利益の表示を要求されない業種（例えば、銀行や保険会社など）もある。
64. 以上の議論を踏まえ、我々は、営業利益の定義に困難な点があることは認めるものの、大部分の企業にとっては、営業利益は EBIT や EBITDA よりも目的適合性のある業績指標であるため、IASB は、営業利益を定義することを引き続き検討すべきと考えている。そのうえで、本レターの第 56 項に記載したように、原則として営業利益の表示を要求するものの、営業利益を表示しない方が目的適合性が高いとする理由を説明できる場合に、これを表示しないという選択肢を認めれば、IFRS 基準において営業利益の表示を要求することは可能であると考え（例えば、金融機関（金融サービスを提供するその他の企業を含む。）や投資企業（重要な投資活動を実施するその他の企業を含む。）のような企業の場合である。）。
65. なお、営業利益を定義したとしても、具体的な収益又は費用を営業利益に含めるかどうかは、当該収益又は費用の性質と、企業の行う事業活動を踏まえて判断されるべきものであると考えている。例えば、他の企業に対する投資から生じる収益は、当該投資が投資元企業のコア事業と関連して行われたものであれば営業利益に含まれ、当該投資が投資元企業のコア事業と関連して行われたものでなければ営業利益に含まれないといった意見も考えられる。これらは、個々の基準において、認識及び測定に関する議論とあわせて個別に検討されるべきものである。

質問 9

IASB の予備的見解は、一般開示基準は、業績指標をどのようにして財務諸表に適切に表示することができるのかを、5.34 項に記載したように、記述すべきであるということである。

IASB の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、どのような代替的な対応を提案するか、また、その理由は何か。

66. 企業が IFRS 基準で具体的に要求されていない業績指標を財務諸表の中で提供しようとする場合には、本 DP の 5.34 項のような制約を課すべきである。なお、我々は、

IASB が現在検討している業績指標を IFRS 基準に含めることになれば、調整を行うための出発点が増加することとなり、本 DP の 5.34 項(b)に記載の要求事項の実行可能性が増すと考えている。

第 6 章：会計方針の開示

質問 10

IASB の予備的見解は次のとおりである。

- 一般開示基準には、6.16 項に記述したように、どの会計方針を開示すべきかの決定に関する要求事項を含めるべきである。
 - 会計方針の開示の場所に関する下記のガイダンスを、一般開示基準又は強制力のないガイダンス（あるいは両者の組合せ）のいずれかに含めるべきである。
 - 6.22 項から 6.24 項に記述したような、会計方針の開示の場所に関する選択肢
 - 企業は重要な判断及び仮定に関する情報について、関連する会計方針に関する開示に隣接するように開示する（ただし、別の構成の方が適切である場合を除く）という推定
- (a) 一般開示基準には、どの会計方針を開示すべきかの決定についての要求事項（6.16 項に記述）を含めるべきであるという IASB の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合には、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。
- (b) 会計方針の開示の場所に関するガイダンスの開発に関する IASB の予備的見解に同意するか。賛成又は反対の理由は何か。このガイダンスを一般開示基準又は強制力のないガイダンス（あるいは両者の組合せ）に含めるべきだと考えるか。その理由は何か。

質問 10(b)において強制力のないガイダンスの公表を支持する場合には、提案する強制力のないガイダンスの形式（2.13 項(a)から(c)に列挙している。）を特定し、論拠を示されたい。

(開示すべき会計方針)

報告企業に関する情報

67. 我々は、本 DP の 7.17 項及び 7.24 項の記載から、IASB が、統一的な開示目的の開発にあたり、方法 A と方法 B のいずれの場合であっても報告企業に関する情報を含めることを想定しているものと理解している。
68. 我々は、親会社及びグループの最終的な親会社の名称、当該企業の事業内容及び主要な活動に関する記述並びに連結方針など、報告企業を理解するために必要な情報は、報告企業に関する情報として注記の中で提供することになると考えている。報告企業に関する情報は、利用者が財務諸表を理解するうえで基礎となる重要な情報であるため、一般開示基準において報告企業に関する情報の開示に関する要求事項を含めるべきである。

カテゴリーごとの情報の開示の要否

69. 本 DP の 6.6 項に記載された論点に対処し、重要な会計方針の開示を行うためには、開示対象とする会計方針を、関連する項目、取引又は事象の重要性に基づき選定したうえで、目的適合性の高い情報を記載する一方、目的適合性の低い情報は可能な限り記載しないように一般開示基準に定めることが必要である。具体的には、次のようにするべきである。
- (1) 本レターの第 22 項に記載のとおり、我々は、概念フレームワークの想定する利用者は、IFRS 基準に習熟している利用者であると考えている。この前提に基づけば、IFRS 基準の要求事項を丸写ししたような記述を重要な会計方針の開示に記載することは、最小限に留めるべきである。むしろ、IFRS 基準の要求事項を踏まえて企業が IFRS 基準を適用した具体的な方法（目的適合性の高い情報に限る。）を記述すべきである。我々は、IFRS 基準の要求事項を踏まえて企業が IFRS 基準を適用した具体的な方法には、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に基づき企業が自ら策定した会計方針や、IFRS 第 8 号「事業セグメント」（以下「IFRS 第 8 号」という。）に基づき最高経営意思決定者に報告されるセグメント純損益等の測定基礎に関する情報（マネジメント・アプローチに基づくセグメント純損益等の具体的な算定方法についての説明を要求する、IFRS 第 8 号第 23 項から第 27 項に基づき開示される情報である。）なども含まれるものと考えている。

- (2) カテゴリー3 の会計方針は、重要性がない項目、取引又は事象に関連する会計方針であるため、原則として開示すべきではない。それでもなお、企業が カテゴリー3 の会計方針を財務諸表の中で開示することを選択する場合には、当該会計方針をあえて開示する理由の説明を求めたり、 カテゴリー3 の会計方針であることの明確な記載を求めたりするなどの制約を設けるべきである。
- (3) 会計方針の開示についても、企業が開示内容を判断する際に役立てるために、具体的な開示目的（開示される情報の想定される用途を含む。）を定めるべきである。

（会計方針の開示の記載場所）

一般開示基準か強制力のないガイダンスか

70. 会計方針の開示の記載場所に関するガイダンスは、一般開示基準に含めるべきである。一般開示基準には、IASB が企業に対して従うことを要求できるものを含めるべきであるが、会計方針の開示の記載場所は、その良い例である。

会計方針の開示の記載場所

71. 本レターの第 68 項に記載のとおり、報告企業に関する情報は、利用者が財務諸表の内容を理解するうえで基礎となる重要な情報であることから、注記の最初に記載されるべきである。
72. また、本レターの第 69 項(1)に記載のとおり、会計方針の開示は、IFRS 基準の要求事項を踏まえて企業が IFRS 基準を適用した具体的な方法に関する情報（目的適合性の高い情報に限る。）に焦点を当てるべきである。当該内容については、個別の注記事項との関連が強いことから、関連する情報と同じ注記において開示すべきである。
73. また、 カテゴリー3 の会計方針を財務諸表の中で開示する場合は、本レターの第 69 項(2)に記載のとおりとすべきである。

（重要な判断及び仮定に関する情報の記載場所）

74. 我々は、重要な判断及び仮定に関する情報は、上述した IFRS 基準の要求事項を踏まえて企業が IFRS 基準を適用した具体的な方法に含まれるものと考えている。そのため、関連する会計方針の開示に隣接して記載することが適切であると考えており、IASB の提案に同意する。

75. また、当該情報を関連する会計方針の開示に隣接して開示していない場合には、利用者は、企業がどのように IFRS 基準を適用したのかを十分に理解することが困難となると考えられることから、一般開示基準において、当該情報を会計方針の開示に隣接して開示すべき旨を定めるべきである。

第 7 章：統一的な開示目的

質問 11

IASB の予備的見解は、財務諸表の目的及び注記の役割を考慮した統一的な一組の開示目的（統一的な開示目的）を開発すべきであるということである。

統一的な開示目的は、IASB が、財務諸表の全体的な目的とより一体的かつよりよく関連付いた基準における開示目的及び開示に関する要求事項を開発するための基礎として使用できる。

IASB が統一的な開示目的を開発すべきであることに同意するか。賛成又は反対の理由は何か。同意しない場合、どのような代替案を提案するか、また、その理由は何か。

76. 企業が必要性を理解したうえで開示することができるように、個々の基準において具体的な開示目的を定めることは企業にとって有用であるが、本レターの第 20 項 (3) に記載のとおり、本 DP で示されている統一的な開示目的は、会計基準に含めて企業に強制することは適切ではないと考えている。むしろ、我々は、次の理由から統一的な開示目的は概念フレームワークに含められるべきものであると考えている。

(1) 本 DP の 7.10 項において、統一的な開示目的は、個々の基準の開示目的及び開示に関する要求事項を開発し体系化するための基礎又はフレームワークを提供するものとされており、同項の(a)及び(b)では、統一的な開示目的を設定することの帰結として、IASB の基準開発に役立つとされているなど、IASB の意思決定プロセスについて言及していると考えられる。

(2) 本 DP の 7.17 項に例示された、リスク及び他の不確実性に関する統一的な開示目的は、概念フレームワークにおける財務諸表の目的を繰り返しているに過ぎず、個々の基準に含めて企業が開示の内容を判断する際に役立てられるものとしては過度に抽象的である。仮に、個々の基準における開示目的が、このように抽象的に記述された場合、企業が開示目的に照らしてどのような情報を開示

すべきか判断するのは困難であり、開示の実務の改善にはつながらないと考えている。

77. 本レターの第 17 項に記載のとおり、我々は、多くの法域において、会計基準が遵守すべき法令等の一部となることが多いと考えている。統一的な開示目的はこの点を明確に踏まえたうえで、個々の基準における開示目的（開示に関する要求事項を定める理由と、開示される情報の想定される用途を含む。）を具体的に定めるべきである。
78. また、本 DP の 7.7 項で指摘されている開示目的の言葉遣いの不整合や、異なる基準における開示に関する要求事項の関係に対する配慮不足は、本レターの第 19 項に記載した IASB の意思決定プロセスを開発することにより、将来に向かっては解決することが可能である。一方、既存の基準については、将来実施される基準レベルの開示の見直しプロジェクトの一環として対処することができる。

質問 12

IASB は、統一的な開示目的の開発に使用することが可能で、したがって、基準における開示目的及び開示に関する要求事項を開発し、体系化する基礎として使用できる次の 2 つの方法を識別したが、それに関する予備的見解は形成していない。

- 企業の資産、負債、持分、収益及び費用に関して開示されるさまざまな種類の情報に焦点を当てる（方法 A）
- 企業の活動に関する情報に焦点を当て、利用者が一般的に企業への将来の正味キャッシュ・インフロー及び当該企業の資源に係る経営者のスチュワードシップを評価する方法をよりよく反映する（方法 B）

(a) これらの方法のうちどちらを支持するか、また、その理由は何か。

(b) 使用できる他の方法は考えられるか。別の方法を支持する場合には、その方法を記述し、それが本章に記述した方法よりも望ましい可能性があると考え理由を説明されたい。

方法 A 及び方法 B は開発の初期段階にあり、IASB は詳細に議論していない。それらをさらに開発する前に、統一的な開示目的をどのように開発するのが最良となり得るのかに関して、本ディスカッション・ペーパーに対して寄せられるフィードバックを IASB は考慮する予定である。

79. 開示される情報の種類に焦点を当てた方法 A は、現行の IASB の基準開発アプローチと整合的であり、関係者は当該方法に慣れ親しんでいるものと理解している。本

DPで行われている統一的な開示目的に関する議論は、注記の構成や IFRS 基準の体系にも影響を及ぼすと考えられるが、我々は、現行の注記の構成や IFRS 基準の体系に問題があるとは認識していないため、現行の方法を変更する必要性があるとは考えていない。

80. 一方、我々は、方法 B の背景や、仮に IASB が方法 B を採用した場合に必要となるであろう IAS 第 1 号第 112 項から第 116 項までの定めに関する変更内容を完全に理解しているという確信がない。また、現行の IFRS 基準には残高に関する基準（棚卸資産、固定資産など）と取引に関する基準（企業結合など）から構成されるため、企業の活動に焦点を当てる方法 B における抜本的な IFRS 基準の変更方法が明確ではない。このため、我々は、方法 B についての IASB の検討が不十分であると考えており、仮に IASB が方法 B に対して検討を進める場合には、これらに関するさらなる情報を提供することを望んでいる。
81. これらを踏まえ、我々は、方法 A と方法 B のどちらが適切な方法であると考えてるかについて、現段階では結論を表明しない。

質問 13

IFRS 基準におけるすべての開示目的及び開示に関する要求事項を開示に関する単一の基準又は一組の基準の中に記載することを、IASB が検討すべきと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

82. 我々は、開示目的及び開示に関する要求事項は、認識及び測定に関する定めと同じ基準の中で定めた方が両者の整合性を理解しやすいと考えている。このため、個々の基準ごとに認識及び測定から開示にわたる要求事項を 1 つのパッケージとして定める現行の方法を維持すべきである。ただし、認識及び測定に関する要求事項を定めた複数の基準における開示目的及び開示に関する要求事項を横断的に 1 つの基準で定める方が理解しやすいと考えられる場合があることを認識している。
83. なお、認識基準を満たさない項目について開示が必要とされる場合には、一般開示基準や当該項目に関連する個々の基準において、開示に関する要求事項を定める必要があると考えられる。

第 8 章：ニュージーランド会計基準審議会（NZASB）スタッフによる開示に関する要求事項の文案作成アプローチ

質問 14

本章では、NZASB スタッフが IFRS 基準における開示目的及び開示に関する要求事項の文案作成に関して提案したアプローチを記述している。

- (a) 本章に記述した IFRS 基準における開示目的及び開示に関する要求事項の文案作成に対する NZASB スタッフのアプローチ（当該アプローチの主要な特徴は本章の 8.2 項に要約している。）について何かコメントはあるか。
- (b) こうしたアプローチの開発は、より効果的な開示を奨励すると考えるか。
- (c) IASB が基準レベルでの開示の見直しプロジェクトにおいて NZASB スタッフのアプローチ（又は当該アプローチの諸要素）を考慮すべきと考えるか。賛成又は反対の理由は何か。

IASB が求めているのは NZASB スタッフの全体的なアプローチに対するフィードバックであり、NZASB スタッフの設例 1 における判断の使用に関する各項の詳細な文案や、NZASB スタッフの設例 2 及び設例 3 に記載した具体的な開示に関する要求事項及び開示目的の詳細な文案に対するフィードバックではないことに留意されたい。さらに、IASB は、具体的な開示目的及び開示に関する要求事項を IFRS 基準のどこに記載すべきかに関してのフィードバックは求めている（質問 13 で具体的に要請したものは除く。）。

84. 質問 15 とあわせて回答する。

質問 15

一部の関係者は、IFRS 基準において開示の文案が作成されている方法が、第 1 章に記述した「開示の問題点」の原因になっている可能性があるとして述べている。一部の関係者は、特に、基準における明確な開示目的の欠如と、規範的に書かれた開示に関する要求事項の長大なリストの存在を指摘している（8.4 項参照）。

しかし、他の関係者は、具体的な開示に関する要求事項の方が、開示目的を満たす方法を決定する際に判断を適用するよりも単純である可能性があると考えている。IASB の現在の IFRS 基準の文案作成の方法が「開示の問題点」の原因になっていると考えるか。理由を示されたい。現行の文案作成が開示の問題点の原因となっていると考える場合には、基準の文案作成のどの点を改善し得るかの例示とその理由を示されたい。

(開示目的の粒度)

85. 我々は、本レターの第 76 項に記載のとおり、個々の会計基準レベルで具体的な開示目的を定めることは企業にとって有用であると考えているが、本 DP において NZASB スタッフが提案する開示目的のうち、全体的な開示目的については、概念フレームワークにおける財務諸表の目的を単に繰り返しているに過ぎないと考えている。また、下位の開示目的とされるものであっても抽象的であるため、企業がこれらの開示目的を判断基準として用いて実情に即した開示を行うことができるとは思わない（我々は、下位の開示目的の粒度であれば、第 2 層の開示ではなく、第 1 層の開示に対応するものと考えている。）。このため、本 DP の 8.7 項、8.10 項や 8.29 項の後で提案された開示目的よりも粒度の細かい開示目的を定めることが重要である。

(IASB の意思決定プロセス)

86. 我々は、「開示の問題点」の解決のためには、開示に関する要求事項の首尾一貫性の確保と IFRS 基準の安定性の確保を目的として、本レターの第 19 項に記載したように、表示及び開示に関する IASB の意思決定プロセスを概念フレームワークにおいて明確にすべきと考えている。IASB の意思決定プロセスは、どのような場合にどのような種類の開示が必要となるのかを IASB が判断するために役立つものである。IASB は、開示に関する要求事項を定める理由と、開示される情報の想定される用途を明らかにすることで、開示目的と開示に関する要求事項との関係を明瞭に示すことが必要である。

(二層構造の開示に関する要求事項)

87. 我々は、開示項目の優先順位が明確化されることで、企業が開示要否の判断を行いやすくなり、開示の実務の改善につながると考えるため、開示に関する要求事項を二層構造とする提案を支持する。

88. しかしながら、我々は、開示目的（重要性の概念を含むことになると考えている。）によって開示の要否を判断すべきと考えており、具体的には次のような 2 層から構成されるべきと考えている。

- (1) 第 1 層の開示：原則として開示が要求されるコアとなる項目。ただし、開示目的に照らして開示しないことが正当化できる場合には、企業はこれを開示する必要はない。開示目的に企業が行っている事業活動の性質を照らし合わせた結

果、開示を行っても開示目的を十分に達成することができないと企業が結論付けた場合、企業は開示しないことを正当化できるものとする。

- (2) 第2層の開示：原則として開示は要求されないが、開示目的に照らして開示の要否が判断される項目。

以 上